

《論
說》

固定資産税の誤課税の救済（一）

——名古屋高裁と大阪高裁の一連の裁判例を契機として——

西
野
敞
雄

目次

- 一 はじめに
- 二 名古屋高裁の事例
 - （一）平成二十年六月三日最高裁第一小法廷判決〔事例一〕
 - （二）平成二十一年四月二三日名古屋高裁民事第一部判決〔事例二〕（以上本号）
- 三 大阪高裁の事例
 - （一）平成二十一年三月二十四日 大阪高裁第八民事部判決〔事例三〕
 - （二）平成二十一年五月二二日 大阪高裁第五民事部判決〔事例四〕
 - （三）平成二十一年一月二六日 大阪高裁第二民事部判決〔事例五〕
 - （四）平成一八年三月二四日 大阪高裁民事部判決〔事例六〕
- 四 検討
- 五 まとめにて代えて

固定資産税の誤課税の救済（一）（西野敞雄）

一 はじめに

(1) 固定資産税は、市町村や都道府県の主要な税であり、数少ない独自の安定財源であることは確かである。住民税・事業税・事業所税は基本的に国税を土台としており、本当の自主財源とはなっていない。地方消費税も、消費税の額に百分の四を乗じて算出するし、自分で集めていない（総務省が増税といわなくとも、財務省が消費税を増税すると、自然に増収になることは、総務省も十分に知っている。したがって、増税の責任を総務省が負わなくてはむ）。市町村にとって重要な固定資産税の誤課税・誤徴収をめぐる争訟が増加している。報道等によれば、全国各地で誤課税・誤徴収が発生し、税目も固定資産税に限らず、その発生原因も条例適用のミス、プログラム適用のミス、職員の仕事処理上のミスなど様々である。⁽²⁾ 固定資産税においても、条例とその施行規則をみても、各市町村で微妙な差異がある。誤課税に対する対応についても、横浜方式・神戸方式など、種々の問題を含んでいる。⁽³⁾

(2) その一例として、冷凍倉庫を一般倉庫と同様に扱い固定資産税を課した事例が発覚し、全国的に訴訟が多発している。この内、名古屋市中港区の冷凍倉庫に關し、平成二年六月三日、最高裁第一小法廷〔事例一〕は、不服申立を経由しない国家賠償請求を棄却した名古屋高裁民事第二部判決（平成二年三月一三日判決）を破棄し原審に差戻した（最高裁ホームページ登載。タイムズ乙六九九―八二六〇）。この最高裁判決は、不服申立てを経由することなく国家賠償請求を認めた重要な判決である。⁽⁴⁾ 本稿では、このケースを、まず取扱う。

この事件については、名古屋高裁平成二一年三月一三日判決（原判決）が納税者の主張を排斥したのに比し、最高

裁平成二二年六月三日第一小法廷判決は、原判決を破棄差戻し、納税者の主張を認容している。これに対し、約一ヵ月後、名古屋高裁民事第一部（岡光民雄裁判長）は、前記名古屋高裁判決とは対照的に、平成二一年四月二三日（平成二〇（ホ）七六四号）、納税者の国家賠償請求（事例二）⁽⁵⁾を認容している。この平成二一年四月二三日名古屋高裁民事第一部判決の論理は、最高裁第一小法廷平成二二年六月三日判決と類似しており、本稿では最高裁第一小法廷平成二二年六月三日判決と対比検討する。この名古屋高裁民事第一部平成二一年四月二三日判決は、平成二一年三月一三日名古屋地裁民事第二部判決（平成二〇年（ホ）七三二号）を變更し、納税者の主張を大幅に認容したものであり、最高裁も名古屋市側の上告申出を受理しなかったと聞く。名古屋高裁民事第一部平成二一年四月二三日判決（岡光判決）の方が最高裁の論理にかなっている。

(3) ①名古屋高裁民事第一部平成二一年四月二三日判決及最高裁第一小法廷平成二二年六月三日判決より先に、大阪高裁は固定資産税納税者の国家賠償請求を認容している。最高裁も、平成一八年一〇月一二日付で、固定資産税の住宅減税特例について、納税者の請求を大幅に認容（過失を相殺）⁽⁷⁾した大阪高裁平成一八年三月二四日判決⁽⁶⁾に対する神戸市からの上告受理申立に対し、不受理決定を行っている。この事例（事例六）の第一審は平成一七年一月一六日神戸地裁判決（判例地方自治二八五号六一頁）、第二審は大阪高裁平成一八年三月二四日判決（判例地方自治二八五号五六頁）であり、名古屋の固定資産税と国家賠償関係に関する二つの事例より先に先例となっていたはずである。⁽⁸⁾

もっとも、二〇〇二年ごろには、既に石川県羽咋市・高松町・津幡町など石川県内四一市町村の半数近くで固定資産税の課税ミスが発見されていたほか、富山市でもミスが発見されていた。このことは、日本税法学会の中部地区研

究会でも報告されている。⁽⁹⁾

②その後、大阪高裁でも、固定資産税の誤課税について、納税者の賠償請求を認めたものが継続しており、以下で分析していく。その事例とは、次のとおりである。この事例の中には、意見書を提出したものがある。

(イ) 平成二十一年一月二十六日 大阪高裁第二民事部判決国家賠償請求控訴事件（平成二十二年(ネ)第四八三号）〔事例

五〕控訴棄却（原告勝訴）…上告不受理決定。

一審…大阪地裁堺支部・平成一九年(ワ)第二二三九号〕勝訴。意見書提出。

(ロ) 平成二十二年三月二四日 大阪高裁第八民事部判決（平成二〇年(ネ)第二八一九号 損害賠償請求控訴事件）勝訴

（控訴棄却）〔事例三〕

一審…大阪地裁第七民事部 平成二〇年九月三〇日判決（平成一九年(ワ)第一六二八七号）勝訴（大阪市控訴）

上告申立↓不受理

(ハ) 大阪高裁第五民事部平成二十二年五月二二日判決、平成二〇年（ネ）第二二三五号 損害賠償請求控訴事件。控

訴（棄却）〔事例四〕

上告申立↓不受理

一審…神戸地裁第四民事部平成二〇年七月一八日判決（平成一八年(ワ)第三一〇七号）昭和六二年度から平成

四年度までの各第四期納期限分につき原告に損害発生した旨納税者の請求を認容。神戸市より控訴。

二 名古屋高裁の事例

(一) 平成二十二年六月三日最高裁第一小法廷判決〔事例一〕

①〔事例一〕において、納税者X（柳城北冷蔵庫）は倉庫業を営み、名古屋市區に冷凍倉庫を保有している。本件冷凍倉庫は、平成一八年度に至るまで、一般用の倉庫に該当することを前提にして評価され、昭和六二年度から平成一三年度までのその価格並びに固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という。）の課税がなされ、Xは固定資産税等を納付してきた。平成一八年五月二六日付で、Xに対し、本件倉庫が冷凍倉庫等に該当するとして、平成一四年度から同一一八年度までの登録価格を修正した旨を通知したうえ、各年度に係る本件倉庫の固定資産税等の減額更正を行った。その後、Xに、同一四年度から同一七年度までの固定資産税等につき、納付済み税額と上記更正後税額等の差額を還付したが、Xは、本件冷凍倉庫の登録価格に關し、固定資産評価審査委員会に対する審査の申出を行っていない。そこでXは、昭和六二年度から平成一三年度までの各賦課決定の前提となる価格の決定の前提となる価格の決定には本件倉庫の評価を誤った違法があり、評価の誤りについて過失が認められると主張し、不服申立手続を経ることなく、固定資産税等の過納金及び弁護士費用相当額の損害賠償等を求めていた（したがって、平成一四年度より前の分については、Yは還付しなかった）。

Yは、Xの指摘を受けて誤課税に気づき更正した。⁽¹⁰⁾とはいえ、二〇〇〇年頃から、前述のように全国で種々の固定資産税の課税誤りが発生し、各種の審議会が結成され、各種の文献が執筆されていた。であれば、名古屋市は既に課税ミスに気付いていた可能性が高い。Yは総務省とも打合せをし横浜市や神戸市の審議会の情報を得ていたであろう。

②平成二〇年七月九日、名古屋地裁民事第四部（平成一九年(ワ)第一三一七号タインズ乙九九九―八二三）は、納税者の請求を棄却した。

「固定資産税等の過納金等相当額を損害とする国家賠償法に基づく損害賠償請求を許容することは、実質的に、課税処分を取り消すことなく過納金の還付を請求することを認めることとなって、課税処分等の不服申立期間を制限し

た上記法の趣旨を潜脱することになるばかりか、課税処分の公定力をも実質的に否定することになる。(略) 行政処分の取消判決は、処分をした行政庁等を拘束するため(行政事件訴訟法三三条一項)、当該行政庁は、取消判決の趣旨に適合するような措置をとることになるところ、課税処分取消の場合、当然過納付部分を還付することとなるのであるから、課税処分の違法を理由とし、過納金相当額を損害とする国家賠償法に基づく損害賠償請求に關しては、結局課税処分の取消訴訟と目的・効果を同一にするというほかない。」もっとも、「課税処分が当然に無効である場合にまで、国家賠償請求を否定することは相当でない。」とするとともに、「争訟方法の制限が課される場合であっても、価格決定に無効とすべき瑕疵がある場合に、価格決定の無効又は当該価格を基礎とする課税処分の無効を理由とする争訟は許されないものとすることも妥当でない。」としている。つづいて、「固定資産の価格決定又はこれを前提とする固定資産税等の課税処分の違法が、これらの処分を当然無効ならしめるものでない場合には、当該処分が適法に取り消されない限り、同処分の違法を理由とし、過納金相当額を損害とする国家賠償法に基づく損害賠償請求は許さないものと解するのが相当である。」

そして、同地裁は「無効とすべきほどに重大な内容上の過誤があるとまではいい難い。」し、「本件各課税処分等に無効原因があるとは認められない。」ので「本件請求はその他の点を判断するまでもなく理由がないこととなる。」として、控訴を棄却した。

この判決は、取消訴訟の専属管轄を認める説と結論として、同じ立場にたつものといえる。請求を認める「特別な事情」を厳格に認定する限りは、取消訴訟の専属管轄を認めるのに等しく(こうした判決は少くない。)、[事例一]の最高裁判決とは、方向を異にする。[事例二]の最高裁判決は、それを緩やかに考えているのである。

③名古屋地裁民事第四部平成二〇年七月九日判決に対し、納税者が控訴した。そして、名古屋高裁民事二部は平成

二一年三月一三日判決（タインズ乙九九九―八二二四）を下した。

この名古屋高裁民事第二部平成二一年三月一三日判決は、第一審判決に大幅に加筆し控訴を棄却した。
名古屋高裁が補足したものを引用する。

(イ) 「地方税法四三二条二項は、(略) その不服申立方法を制限しているのであって、控訴人による本件国家賠償請求は、実質的にはこの制限をも潜脱するものといふことができる。登録価格が上記の不服申立方法によって取り消されることもなく、また無効ともいえず、したがって法的には瑕疵なく確定しており、しかも、その後の賦課徴収手続にも違法な点がない場合に、それにもかかわらず、過納金が生じるとすることは、固定資産税にかかる徴税行政を混乱させ、ひいては地方自治体の財政運営をも不安定にするおそれがあるものといふべきである。」

(略)

(ロ) 「より早期確定が求められるとしても、登録価格決定及び賦課決定について、行政上の不服申立手続や出訴期間の遵守を要求しないで、その効力を争い得る例外的な場合があり得ることが、法律上、一切否定されているものではなく、当然に無効とすべき登録価格決定及び賦課決定については、課税処分固有の不服申立手続を経ずに、課税処分の違法を理由とすることが許されると解するのが相当である。もっとも、徴税行政の安定等が損なわれるものやむを得ないものとして、かかる例外を認めるためには、当該処分を当然無効と認め得る瑕疵は相応に重大なものであることを要すると解すべきである」。

(ハ) 「課税要件を例外なく一義的に明らかに定めることは困難といわざるを得ず、『冷凍倉庫』の解釈についても、日常生活上用いられる場合の一般的概念とは別に、経年による損耗の程度という観点から解釈すべきことは前記のとおりである。そして、このような立法技術上の制約や限界の存在をも前提として、(略) 固定資産税等の課税に関する

る不服申立ての制度が詳細に規定されていると解される」。

(二) 『冷凍倉庫用のもの』の意義について明確でなかったことをも併せ考えれば、裁量の範囲を逸脱したものとは認められず、また、少くとも本件各価額決定及びこれを前提とする本件各課税処分を無効とすべきほどに重大な課税要件の根幹についての過誤と認められない」

(ホ) 「本件では実地調査の実施の有無は不明であるが、地方税法四〇八条に定める実地調査は、その評価事務上の物理的・時間的な制約等を考慮すれば、必ずしもすべての固定資産について細部まで行う必要があるものではなく、特段の事情のない限り、外観上固定資産の利用状況等を確認し、変化があった場合にこれを認識する程度で足りるものと解すべきところ（略）、本件においてそのような特段の事情があったといえるような事実はいかがわれない上、前記のとおり、本件各課税処分等が行われた時点においては、本件基準表にいう『冷凍倉庫』の概念自体、一定の裁量的判断を伴う評価的な概念であったと認められる」。したがって、本件各課税処分等につき注意義務違反は認められない。

(ロ) 名古屋高裁民事第二部平成二一年三月一三日判決は、取消訴訟の専属管轄を実質的に認めるとともに、最高裁判例に従って、きわめて厳格な例外のもとに認めるが、「過納金が生じるとすることは、固定資産税にかかる徴税行政を混乱させ、ひいては地方自治体の財政運営を不安定にするおそれがある」とする。この説示は、最近の地方自治体の課税訴訟における課税庁側の主張や上告申立理由⁽¹⁾にも盛んに出現する。国税は、こうした主張をしていないはずである。

地方税法四〇八条について評価的概念であることは条文の沿革に反する。また、クーリング・タワーが冷凍倉庫に必ず付されていることは簡単な外観調査でわかることであるし、損害保険業界にとって、冷凍倉庫の損害保険

料率が一般倉庫の損害保険料率と相当異なることは、常識であることにふれられていない。納税者が十分に主張していなかったかもしれないが、名古屋の二事例は有名な水族館に近く冷凍倉庫の続く地域である。冷凍倉庫の概況写真や立ち入り状況を写真で立証することも可能である。差戻審を注目したい。

④(イ)名古屋高裁民事第二部平成二十二年三月一日判決に対し、納税者は上告受理を申立て、最高裁第一小法廷は、平成二十二年六月三日全員一致で原判決を破棄し、原審の名古屋高裁に差戻した。最高裁第一小法廷は、次の通り判示する。

「行政処分が違法であることを理由として国家賠償請求をするについては、あらかじめ当該行政処分について取消し又は無効確認の判決を得なければならないものではない（最高裁昭和三十五年(ワ)第二四八号同三十六年四月二一日第二小法廷判決・民集一五巻四号八五〇頁参照）。このことは、当該行政処分が金銭を納付させることを直接の目的としており、その違法を理由とする国家賠償請求を認容したとすれば、結果的に当該行政処分を取り消した場合と同様の経済的効果が得られるという場合であっても異ならないというべきである。

そして、他に、違法な固定資産の価格の決定等によって損害を受けた納税者が国家賠償請求を行うことを否定する根拠となる規定等は見いだし難い。

したがって、たとい固定資産の価格の決定及びこれに基づく固定資産税等の賦課決定に無効事由が認められない場合であっても、公務員が納税者に対する職務上の法的義務に違背して当該固定資産の価格ないし固定資産税等の税額を過大に決定したときは、これによって損害を被った当該納税者は、地方税法四三二条一項本文に基づく審査の申出及び同法四三四条一項に基づく取消訴訟等の手続を経るまでもなく、国家賠償請求を行い得るものと解すべきである。

(2) また、記録によれば、本件倉庫の設計図に「冷蔵庫（―三〇℃）」との記載があることや本件倉庫の外観から

もクーリングタワー等の特徴的な設備の存在が容易に確認し得ることがうかがわれ、これらの事情に照らすと、原判決が説示するような理由だけでは、本件倉庫を一般用の倉庫等として評価してその価格を決定したことについて名古屋市長に過失が認められないということもできない。

(略) 本件各決定に際し本件倉庫を一般用の倉庫として評価したことは名古屋市長が上告人に対する職務上の法的義務に違背した結果といえるか否か、仮に違背していたとする場合における上告人の損害額等の点について更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差戻すのが相当である。」

⑤最高裁第一小法廷判決は、前記③にのべたのと同旨であり、クーリング・タワーという外観にも言及しており、妥当である。損害額(や外観)について原審が言及していない以上、差し戻すのは、やむを得ない。名古屋市は、大阪高裁での一連の訴訟、北陸三県(名古屋高裁管轄)での争訟を考えると、途中でミスに気づくべきであり、名古屋市の過失は一層明らかである。

(ロ) この最高裁第一小法廷判決には、宮川光治裁判官、金築誠志裁判官の補足意見がある。

宮川光治裁判官は、補足意見の中で次のように述べている。「両者(＝筆者注。行政上の不服申立手続及び抗告訴訟、国家賠償請求)はその目的・要件・効果を異にしており、別個独立の手段として、あいまって行政救済を完全なものとしていると理解することができる。後者は、憲法一七条を淵源とする制度であって歴史的意義を有し、被害者を実効的に救済する機能のみならず制裁的機能及び将来の違法行為を抑止するという機能を有している。このように公務員の不法行為について国又は公共団体が損害賠償責任を負うという憲法上の原則及び国家賠償請求が果たすべき機能をも考えると、違法な行政処分により被った損害について国家賠償請求をするに際しては、あらかじめ当該行政処分についての取消し又は無効確認の判決を得なければならないものではないというべきである。この理は金銭の徴

収や給付を目的とする行政処分についても同じであって、これらについてのみ、法律関係を早期に安定させる利益を優先させなければならないという理由はない。(略) しかしながら、効果を同じくするのは課税処分が金銭の徴収を目的とする行政処分であるからにすぎず、課税処分の公定力を整合させるためには法律上の根拠なくそのように異った取扱いをすることは相当でないと思われる。」

宮川光治裁判官の補足意見に賛成する。判例全体にも整合的である。

②金築誠志裁判官は、さらに一步をすすめる。そこでは(i)取消訴訟を経ずに国家賠償を認めた場合の問題点と検討、(ii)取消と国家賠償の要件の実質的な差異の有無、(iii)課税処分から長期間が経過しても国家賠償請求ができるとした場合の立証責任の問題を詳細に論じている。同裁判官は、不服申立前置を省略できるとした場合の想定される反論とそれに対する再反論を詳細に述べている。

(i) (著者注…取消訴訟と国家賠償訴訟とは) 制度の趣旨・目的を異にし、公定力も処分要件の存否までは及ばないから、一般的には、取消判決を経なければ国家賠償訴訟を提起できないとか、取消訴訟の出訴期間を徒過したときはもはや国家賠償請求はできないなどと解すべき理由はない。しかし、課税処分のように、行政目的が専ら金銭の徴収に係り、その違法を理由とする取消訴訟と国家賠償訴訟の勝訴判決の効果が実質的に変わらない行政処分については、取消しを経ないで課税額を損害とする国家賠償請求を認めると、不服申立前置の意義が失われるおそれがあるばかりでなく、国家賠償訴訟を提起することができる間は実質的に取消訴訟を提起することができるのと同様になって、取消訴訟の出訴期間を定めた意味がなくなってしまうのではないかという問題点があることは否定できない。」

(略) 「こうした問題は、取消訴訟に前置される他の不服申立てに係る審査機関にも多かれ少なかれ共通するものであり、同委員会を特に他の不服申立てに係る審査機関と区別するだけの理由はないし、固定資産課税台帳に登録され

た価格の修正を求める手続限りの不服申立前置であっても制度的意義を失うものではないから、不服申立てを経ない国家賠償請求を否定する十分な理由になるとはいえない。」

「特に、賦課課税方式を採用する固定資産税等の場合、申告納税方式と異なり、納税者にとってその税額計算の基礎となる登録価格の評価が過大であるか否かは直ちには判明しない場合も多いと考えられるところ（略）審査の申出は比較的短期間の間に行わなければならないものとされているため、上記期間の経過後は国家賠償訴訟による損害の回復も求め得ないというのでは、納税者にとっていささか酷というべきである。本件各決定のように、市町村内の他の家屋の登録価格等を参照することができるような手続（略）が設けられていなかった時期に賦課されたものに關してはなおさらである。」

（i）「取消しを経ないで課税額を損害とする国家賠償請求を認めると、取消訴訟の出訴期間を延長したのと同様の結果になるかどうかは、取消しと国家賠償の間で、認容される要件に実質的な差異があるかどうかの問題である。」

（ii）（略）「こうした要件上の差異が、実際上どの程度の結果の違いをもたらし得るかについては、見方の分かるところかもしれない。しかし、取消しが認められても国家賠償は認められない場合がありうるということだけは、間違いないくい得る」

（iii）（略）「課税処分取消訴訟においては、原則的に、課税要件を充足する事実を課税主体側で立証する責任があると解すべきであるから、本件固定資産税についても、一般用倉庫として経年減点補正率を適用して評価課税する以上、本件倉庫が冷凍倉庫用のもではなく、一般用のものであることについて、課税主体である被告側人側に立証責任があることになる。これに対し、国家賠償訴訟においては、違法性を積極的に根拠付ける事実については請求者側に立証責任があるから、本件倉庫が一般用のもではなく、冷凍倉庫用のもであることを請求者である原告人側

が立証しなければならないとされる。上告人側が同事実を立証することは、損害額を明らかにするために必要である。立証責任について、課税処分一般におおむねこうした分配振りになるとすれば、課税処分から長期間が経過した後に国家賠償訴訟が提起されたとしても、課税主体側が立証上困難な立場に置かれるという事態は生じないと思われる。」

3 (略)「取消しを経ないで課税額を損害とする国家賠償請求を認めたとしても不服申立前置の意義が失われるものではなく、取消訴訟の出訴期間を定めた意義が没却されてしまうという事態にもならないものと考える。」

金築誠志裁判官の補足意見は、冷凍倉庫に限らず、固定資産税をめぐる訴訟の立証の難しさを熟知され立論されている。固定資産税は、固定資産評価基準をふまえて課税されるので、よほどのことがない限り、固定資産税の争訟で納税者が勝つことは難しい。固定資産税評価基準に従う限り処分を最高裁は、その後も、維持するであろうことは、推測に難くない。⁽¹²⁾

かつて、大阪高裁が、芦屋川駅の北部にあった住宅地について、崖くずれのある地、廃屋のある地にもかかわらず、宅地として課税された事例を是認したことがある。⁽¹³⁾この事例の土地は、ハイキング・コースに近く極めて簡易な調査でわかったはずである。

また、復帰前の沖縄における水産物に対する課税をめぐる一連の訴訟において、課税は取り消されているが、国家賠償については、那覇地裁昭和五〇年七月六日判決は認容したものの、福岡高裁那覇支部昭和五二年三月二五日判決は損害賠償を否定している。⁽¹⁴⁾水産物に対する関税の課税について、伝統的な掲名主義があるうえに、米軍司令部の指示を拒否することは難しい。さらに、沖縄では英語が正文であり、微妙な表現を解釈する場合、英語が優先する。そ

の英文の句読点を正確に日本語におきかえた論文を見出すことは非常に難しい。それを税関の出先に求めることは、不可能を強いるものである。これらを考え、立証責任が分配されていることは、判例上明らかで、金築誠志裁判官もそれをふまえている。立証責任を具体的に公平に適用しようとしたその姿勢に共感する。

金築誠志裁判官が、地方税法四一六条二項に注目されたことにも賛意を表する。たしかに、多くの訴訟を経て納税者に固定資産課税台帳を見せるようになったとはいえ、課税庁側の対応も十分ではないし、納税者も積極的に課税台帳を見に行っているとはいえないので、国家賠償請求することに反対する論者の主張もわからないではない。しかし、この現状をふまえる限り、判示のごとく、不服申立てを経ない国家賠償請求を否定する十分な理由になるとはいえない。」。総務省や課税庁の主張・立場もわからないわけではないが、のぞましい固定資産税制を考えると、国家賠償否定説に賛成できない。

金築誠志裁判官も、すべての国家賠償請求に不服申立前置が不要であるとは、いいにくい。農地改革をめぐる訴訟で厳しい判決を示した最高裁も、平成五年三月一日判決¹⁶について「取消違法」があったとしても「国賠違法」が認められるかどうかはそれとは必ずしも一致しないとの立場を示しており、多くの評釈・解説がなされている。⁽¹⁷⁾訴訟では具体的公平が維持されることが多い。

(二) 平成二一年四月二三日名古屋高裁民事第一部判決〔事例二〕

①事例二として扱う平成二一年四月二三日名古屋高裁民事第一部判決は、事例一の平成二二年六月三日の最高裁判一小法廷判決の事例と同じ名古屋市中港区にある別の冷凍倉庫会社B社(X)が、冷凍倉庫の課税が誤っていると、争った事例の控訴審である。同様の事実関係のもとで、別の判示がなされ、それが他方の最高裁判決や大阪高裁の事例と同様の判示がなされるという興味深い事例である。もっとも、大阪高裁平成二一年三月二四日判決(事例三)の

納税者が勝訴した後で、「事例三〇五」の一審でも既に納税者が勝訴している。

X（B社）は、第一事例と同じ名古屋港区に冷凍倉庫を保有していたが、本件冷凍倉庫に対し、名古屋市は一般倉庫と同じ経年補正率を乗じて課税していたため、固定資産税・都市計画税を過大に賦課徴収された。名古屋市は、納税者の指摘を受けて誤りを認め、平成一四年度から一八年度までの価格を修正し固定資産税課税台帳上に登録し、減額更正処分を行うとともに、既に徴収済の平成一三年度分以前の過誤納金相当分を返還しなかった（五年度分の還付をしたことになる）。そこで、納税者は、平成一三年度分以前の過納金相当分につき国家賠償法一条一項に基づき、損害賠償を求めたものである。⁽¹⁸⁾

原審は、本件各課税処分の違法を理由として過納金相当額を損害とする国家賠償法一条一項に基づく損害賠償請求は許されないとし、納税者の請求を棄却している。控訴審判決によれば、地裁での争点は、（ア）課税処分固有の不服申立手続きを経ずに国家賠償を請求することの可否、（イ）本件各課税処分に国家賠償法上の違法性及び故意過失の有無、（ウ）損害の範囲、（エ）消滅時効の適用範囲である。これを見る限り、大阪高裁管内や北陸での例を両当事者はあまり参考にしていないように見受けられるが、既に横浜・神戸で審議会をやっており、そのことは専門雑誌にも紹介されている。また、名古屋市と大阪・神戸との地方税条例の規定のしぶりの違いにも気づいていない。とはいえ、名古屋市は、最高裁五七年二月二三日判決（民集三六卷三三三九頁）⁽¹⁹⁾を引用しているが、それまでの判例を形式的に引用しただけのことであり、事例の相違に気づくべきでなかったか。課税庁は、事例の事実を直視せず、判例要旨を形式的に引用する傾向が必ずしもないとも、言えない。

第一審判決は、「行政処分が違法であることを理由として国家賠償の請求をするについては、あらかじめ当該行政処分につき取消判決を得なければならないものではないが」とし、最高裁昭和三六年四月二一日第二小法廷判決を参

照引用しつ、⁽²⁰⁾「行政処分は、たとえ違法であっても、その違法が重大かつ明白で当該処分を当然無効ならしめるものと認めるべき場合を除いては、適法に取り消されない限り完全にその効力を有するものと解されるところ」とし、最高裁昭和三〇年二月二六日第三小法廷判決をも参照引用する。⁽²¹⁾そのうえで「事例二」の第一審判決は、「固定資産税等の過納金相当額を損害とする国家賠償法に基づく損害賠償請求を許容することは、実質的に、課税処分を取り消すことなく過納金の還付を請求することを認めることとなって、課税処分の公定力をも実質的に否定することになる。」として、全面的に適法な取消しを経ない（すなわち、不服申立て手続を経ない場合も含める）とするかのである。しかし、処分が当然無効である場合には、公定力を配慮する必要もなく、国家賠償請求は妨げられないとする。したがって、一審判決も、国家賠償請求を全て否定するものではない。

一審判決は本件課税処分が無効であったかどうかの判断基準として、最高裁昭和四八年四月二六日第一小法廷判決⁽²²⁾の基準を示している。すなわち「不服申立期間の徒過による不可争的效果の発生を理由として被課税者に行政処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められるような例外的事情」を示している。

一審判決は、具体的に「例外的事情」が認められるか、次のように検討し、認められないとして、納税者の主張を却ける。〈イ〉「冷凍倉庫」がどの程度の低温を指すものか明らかでない。〈ウ〉課税物件の実地調査は義務ではなく、あらゆる物件の立ち入り調査を要求することは地方税法上要求されていない。〈エ〉少なくとも一般倉庫にかかる経年減点補正率を適用している。

これらの検討は、他の事例の課税庁側の準備書面をみる限り、書いてあることを書き写しただけのことであり、検討に値しない。少くとも、一般倉庫経年減点補正率を適用することは考えられるとしても、それ以外の補正率、たとえば倉庫以外の建物や資材置場程度のもの率を適用した場合、それでも「重大かつ明白」すなわち無効となるのか、

微妙である。

冷凍設備に関する記述があっても記載通り使用されていないと経年損耗は激しいとはいえないとする。記述通り使用されているか調査しなければわからない。「冷凍倉庫」とは何か、わかっていれば、こうした記述はないはずであるし、マイナス三十度がいかなるものか、わかっていない（もっとも、準備書面に、そうした記述が書かれていない可能性もある）。冷凍倉庫を一般倉庫と交互に使用することがあると思っているのではないか。「冷凍倉庫」の定義について、大阪市の条例と異なり、名古屋市の条例は定義していないが、このことを裁判官は意識していなかった可能性がある。とすると、総務省も名古屋市も、「冷凍倉庫」とは何かについて、「社会通念」があるからであろう。それなら、大阪市の条例が「冷凍倉庫」について定義したことはおかしい。条例で定義してはいけないのであれば、総務省も指導すべきであり、不確定概念そのもので、租税法主義からみても疑問である。

損害保険会社に対し事業税を課している名古屋市中であれば、冷凍倉庫に対する保険料率がいかに一般倉庫と違うか知っているはずである。名古屋市中は、それすら調査していない。

現場は有名な水族館にも近い冷凍倉庫地帯であり、近くの冷凍倉庫に、税関職員も仕事上立ち入っている（輸入品には立ち入る）はずで、書面照会すれば、わかるはずである。また、クリーニング・タワーに何故気づかないのか（納税者も、企業会計基準との評価の差にこだわりすぎたのか）。税関職員や国税職員で、冷凍倉庫の中に入る際、いかなる服装で行くのかも、総務省も名古屋市中も知らなかったのではないか（どこかで、冷凍倉庫に入っているはずである）。調査について、法人税法も厳格な実地調査を要求していないとはいえず、地方税法も調査のやり方を十分検討すべきであり、調査義務について十分に理解していないと言わざるをえない。こうした調査のやり方を認める判決は、納税者に不利を強いるものである。

② イ 納税者の控訴を受け、名古屋高裁民事第一部は、平成二年四月二三日、「国家賠償法四条は、同法に基づく損害賠償責任については、同法一条ないし三条の規定によるほかは民法の規定による旨定めているのであるから、權利行使の期間制限についても民法七二四条を適用すべきである。」とし、「平成一八年九月一二日に本件訴訟を提起しているから（略）、本件課税処分のうち昭和六〇年度分以前にかかるものについては、二〇年の除斥期間の経過により消滅している。」として、昭和六一年度分以降について（遅延損害金を含み、是正措置を講じた分を差し引く。）請求を認めた。が、地方税法一七条の五第三項の類推ないし準用を認めていないので、納税者の完勝ではない。が、大半の部分につき勝訴し、上告申立ては名古屋市中からと聞いているが、「事例一」と同旨であるところから、「事例一」については、上告不受理のはずである。

この名古屋高裁民事第一部判決平成二年四月二三日判決（以下、「岡光判決」という。）は、まず、課税処分固有の不服申立手続を経ずに課税処分の違法を理由とする国家賠償請求を請求することが許されるかにつき、次のように判示する。

「両制度は、その目的、効果（処分の遡及的取消しに対し、事後的金銭による補填）、期間制限等を異にしているから、両立し得るのであって、原則として、行政処分の取消しが国家賠償のための要件となるものではなく、このことは課税処分においても異なるところはないというべきである。ただし、上記最高裁判所判例の事例のように自作農創設特別措置法に基づく買収計画の違法と国家賠償というように必ずしも行政処分の違法と損害が表裏の関係にない場合には、上記の原則がそのまま適用されることになるか、課税処分の違法と国家賠償という場合には、後者の損害が前者の取消しの結果生じる不当利得金となることもあるから、そのような表裏の関係にあるような場合において、課税処分が例えば出訴期間を過ぎたために取り消すことのできなくなったときに、取消しの結果得られる不当利得金と

同額の賠償請求金の支払を認容することは、制度趣旨に反することにもなりかねないという結果が生ずることもあり、その場合には、侵害行為の態様及びその原因、あるいは、当該課税処分発動に対する被害者側の関与の有無・程度に照らし、権利の濫用等の法理によって、国家賠償請求が許されないとされる場合もありうることで均衡が保たれるように解すべきである。」

「評価基準による固定資産の価格の決定、当該価格の固定資産の価格の決定、当該価格の固定資産課税台帳への登録、これに基づく固定資産税等の賦課徴収は、いずれも被控訴人担当者により行われる固定資産税等の課税処分のための一連の手続であるが、価格登録後はそれまでの過誤が一切免責されるというのは相当でなく、地方税法の諸規定は、目的、要件及び効果を異にする国家賠償訴訟を排除する取扱いとなるものではなく、国家賠償請求の全面的な排除には合理的根拠は見出し難い。」(略)

「被控訴人指摘の上記判決は、不動産の強制競売事件における執行裁判所の処分が利害関係人間の実体的権利関係に適合しない場合に手続内の救済を求めることを怠った事案に関するものであって、本件とは事案を異にする。」(略)

「過納金の還付等の制度は、民法上の不当利得返還制度の特則としての意義を有すると解されるところ、国家賠償法制度とは趣旨や目的、要件及び効果を異にする別個の制度であるというべきであり、また、一般の行政処分の場合にはその違法を理由とする国家賠償訴訟は取消訴訟を経ることなく提起することが原則として許されているのであり、課税処分の効果と損害の内容が実質的に同一であるからといって、課税処分にだけ国家賠償がおよそ排除されるとするのは適当ではなく、課税処分が違法である場合には、その取消判決がないことの一事をもって、当該納税者に損害を甘受させる合理的な理由は見出し難い。」

「以上の次第で、地方税法所定の救済手続を経ることなく、本件各課税処分の違法を理由とする国家賠償請求をすることは、原則として許されるというべきである。」

ロ「岡光判決」は、つづいて、「本件各課税処分に国家賠償法上の違法性、過失があるか」につき判示し、納税者の主張を大様認める。

ア 租税規定の解釈は、課税要件明確主義（憲法八四条参照）及び法的安定性の要請から、規定文言の意味が容易に理解されるはずであり、もとより規定の趣旨目的も踏まえて文理解釈によるべきは当然であって、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。」

イ 基準表の『冷凍倉庫用のもの』が、その文理解釈として、内部の物を冷凍・保存できる機能を有する倉庫として通常の維持管理がされているものを指していることは明らかであり、被告訴人が主張するように『冷凍倉庫用のもの、ただし、著しい腐蝕性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるようなものと同様なものに限る』というように読みこむことは困難であるといわなければならない。」

ウ 「定義規定や借用概念が存在しないことをもって、直ちに上記「冷凍倉庫用のもの」との文言が一般的に定義付けられないというわけにはいかない。むしろ、定義規定を設けるまでもないほど、「冷凍倉庫」の概念は一般人にとって自明であるから、定義規定がないのである。」（略）『冷凍倉庫用のもの』という文言の改正方を実現するように努力すべきである。そのような状況になってはおらず、かつ、平成一四年度分から同一七年度分については本件各倉庫が『冷凍倉庫用のもの』に該当するとして本件基準表7（2）を適用した場合との差額の過納金を控訴人らに返還している以上、平成一三年度分以前について『冷凍倉庫用のもの』に該当しないということはできないといわなければならない。」（略）

「本件各倉庫は、原判決添付別紙物件目録記載の各建築年以降冷凍食品、アイスクリーム等を保管する冷凍倉庫（保管温度がマイナス二〇度以下であるから、内部の物を冷凍・保存できる機能を有する倉庫であることは明らかである。）として維持管理されてきたことが認められ、」（略）「過大な課税徴収が行われた点で、本件各課税処分には誤りがあるといわなければならない。しかも、その誤りは、本件基準表7（2）の定める『冷凍倉庫用のもの』についての自明解釈を誤り、控訴人らの冷凍倉庫をこれに該当しないとした重大明白なものであって、本件課税処分には無効事由となるべき瑕疵があるというべきである。」

ハ「岡光判決」は、「誤った本件各課税がされたことにつき、被控訴人に賠償責任を認めるためには、被控訴人担当者において、職務上通常尽すべき注意義務を尽さなかったと認め得るような事情があるかどうか」につき、最高裁平成元年（明）第九三〇号、第一〇九三号、同五年三月一日第一小法廷判決（民集四七卷四号二八六三頁）の基準にそって、検討する。

「ア」地方税法が固定資産評価員等において実地調査、納税者に対する質問等の調査を行うことにより公正な評価をするよう努めなければならないなどと定めていること（地方税法四〇三条二項、四〇八条）、本件基準表では（略）一般用の倉庫と冷凍倉庫とで異なる経年減点補正率を定めていることに照らすと、被控訴人担当者において、実地調査、納税者に対する質問や納税者から提出された書類等を確認・閲覧するなど、税務担当者として、使用されているか一般用の倉庫として使用されているのかを識別するに足りる程度の調査を行うべき注意義務があるといふべきである。」

「本件各倉庫の構造、用途、使用状況等は、被控訴人担当者において、実地調査や控訴人らへの質問、更に、控訴人らが被控訴人に提出した建築確認概要書や登記関係書類等を閲覧・確認することにより、さらに困難を伴うことなく把握し得るものでありまた、本件全証拠によっても、控訴人らにおいて被控訴人担当者による調査等に協力しなかつた」といふことである。

事例 4（兵食）	事例 5（阪南冷蔵）	事例 6 〈参考〉
		平成 17.11.16 神戸地判 （勝訴） 〔判例地方自治 285-61〕 平成 18.3.24 大阪高裁判決（平成 17 年（行つ）122 号） 〔判例地方自治 285-56〕 平成 18.10.12 最高裁上告不受理 〈住宅減税特例〉 判例地方自治 285 号
20.4.10 神戸地裁 （民事 4 部） （勝訴） 〈TKC 25450203〉	21.1.23 大阪地裁 〈勝訴（市側控訴）〉	
21.5.22 大阪高裁民事 5 部 （控訴棄却）＝勝訴	21.11.26 大阪高裁民事 2 部 （勝訴） （控訴棄却）	
	上告不受理決定	

二二
ったというような事情も窺えないことに照すと、被控訴人担当者が、上記のような調査等を怠り、その後も漫然と本件基準表 7（1）の倉庫として評価していたことは、税務担当者として職務上通常尽くすべき注意義務を尽くしていなかったものといわざるを得ない。」

（略）「被控訴人担当者等の実情を充分考慮しても、新增築家屋の調査時において上記調査義務を懈怠したままその後も漫然と本件基準表の適用を誤っていた場合においてまで、被控訴人のいうような事情をもって被控訴人担当者に職務懈怠がなかったとして、納税者である控訴人らに損害を受けさせるのは相当ではない。」

（略）「被控訴人担当者は、税務担当者として通常要求される程度の注意義務を怠って本件基準表 7（2）の経年減点補正率を適用することなく、同表 7（1）のそれを適用して過大に価格を評価し、これに基づき過大な課税徴収がされたという

事例 1（城北冷蔵）	例 2（福山冷蔵福山定温）	事例 3（大貴冷蔵庫）
平成20.7.9 名古屋地裁 （平成19年（ワ）1317号） （敗訴）	名古屋地裁民事 2 部 〈平成18年（ワ）3637号〉 敗訴 〔タイムズ Z 999-8223〕	20.9.30大阪地裁 民事 7 部（勝訴）
21.3.13名古屋高裁 2 部 （敗訴） 〔タイムズ Z 999-8260〕	21.4.23名古屋高民事 1 部 （勝訴） 〔タイムズ Z 99-8224〕 〔判時205号-37〕	大阪高裁民事 8 部 21.3.24 （勝訴）
平成22.6.3一小 （破棄差戻） 〔ホームページ〕		

のであるから、本件課税処分には国家賠償法上の違法性があり、また被控訴人担当者には過失があるというべきである。（略）このような経緯等に照らしても上記手続を経ずに控訴人らが国家賠償を請求することが権利濫用として許されないというような特別な事情や過失相殺をすべきような事情は窺われない。」

二 平成二二年三月一三日の名古屋高裁判決は、不服申立手続や出訴期間の遵守を要求しないで効力を争いうる場合があることを認めつつ、その例外を認め得る「瑕疵は相応に重大なものであることを要する」とし、その例外にあたらないとしたものである。これに対し、「岡光判決」は、併存しうるとし、正面から例外を認めている。「岡光判決」は、平成二二年六月三日最高裁判所第一小法廷判決、その中でも金築誠志裁判官の補足意見に類似し、例外を緩やかに判定している。

説示から、「事例一」では、納税者もクリーン

グ・タワーに多少言及しているようであるが、最高裁が詳しく言及している。「事例二」ではクーリング・タワーに言及していないが、だされた証拠から、裁判官が認定し、課税担当者に過失ありと認定したものと思われる。

「岡光判決」は、社会通念で逃げることなく、地方税法が何に基づいて規定しているかを考えている。名古屋の条例のように条文に不備がある限り、地方税法に立ち返って「冷凍倉庫」とは何か、判断すべきである。しかも、法人税法や企業会計基準からもってくることなく、「冷凍倉庫」とは何か、提出された証拠から判断している。名古屋高裁民事一部の裁判官の中に、冷凍倉庫に入った経験者や、釧路・旭川勤務者が存在した可能性がある。

「岡光判決」は、調査義務⁽²⁴⁾について、「税務担当者として職務上尽くすべき注意義務」を求めている。他市町村でも多くの事例が続いている限り、職務上、多くの注意を尽くすべきである。総務省の通達も、それを求めている。なお、名古屋市は、納税者二人が調査非協力のグループであると考えた形跡がある。

次に、冷凍倉庫の事例を中心に、大阪高裁の事例をとりあげ、名古屋の二事例と比較検討することとし、次回に委ねる。大阪高裁の事案の内、大阪高裁平成二二年三月二四日判決は、「岡光判決」に先立つ判決である。

(1) 日下文男「誤課税・誤徴収と国家賠償」神戸市過納固定資産税等相当分国家賠償請求事件を素材にして「税(二〇〇九年一月号一五六頁)(以下「日下文男」という。この論文には名古屋市の二事例は何故か言及されていない)。

(2) なかには、地方税条例の設定ミスかと思われるものもある。地方税法の徴収関係が国税徴収法に準じて改正されているはずであるが、地方税条例の改正まちがいが発生したらしく、神戸市が配当・充当の順序を誤った例が発生し、上告中である。大阪地裁平成二〇年一〇月一四日判決(判例地方自治三八号二〇頁)及その控訴審・大阪高裁二一年一〇月三〇日判決(裁判所ウェブサイト登載)で、神戸市条例の改正が遅れている可能性がある。同様に、冷凍倉庫について、各市町村の条例・施行規則について、名古屋市と堺市の間に微妙な差がある。

(3) 「実務家匿名座談会」固定資産税の誤課税と税の還付をめぐって「税、一九七二年七月号七八頁。

- (4) 中山代志子「地方税過誤納付と損害賠償請求に関する最高裁判決——最一判平成二二・六・三」NBL九三二——一〇（以下「中山一」という。）
- (5) 中山代志子「違法な課税処分と国家賠償請求——名古屋高裁平成二二年四月二三日判決を中心に」、自治研究八六卷三号一一〇頁（以下、「中山二」という。）
- (6) 判例地方自治二八五号五六頁。
- (7) 「日下文男」一五六頁以下。
- (8) 「日下文男」一五六頁以下。
- (9) 小林敬和『要綱』に基づく固定資産税過誤納金の返還と時効」、高岡法学第一四卷第一〇二合併号二〇一頁。
- (10) 「中山一」一〇頁。石川県や富山県、大阪府などの動きを知り、課税庁が納税者に説明した可能性もある。
- (11) たとえば、最高裁平成二二年二月一六日第三小法廷判決（判例時報二〇七三号二六頁）は、納税者の請求を認めた高裁判決を破棄した、その課税庁側の上告理由は第8項「原判決は行政目的の円滑な執行を妨げること」を掲げている。しかし、上告を受理した項目の中には、この項目は入っていない。
- (12) 平成二二年六月五日最高裁第二小法廷判決（判時二〇六九号六頁）。この判決は、当該区域が市街化区域としての実態を有していないことのみを理由として、当該土地の固定資産税評価価格が適正な時価を上回るとした原審の判断に違法があるとして、原審に破棄差し戻したものである。ただし、当該区域が西宮市の中でも三田市・宝塚市に隣接する地域であり、私を知る限り、評価は複雑困難である。差戻もやむを得ない。
- (13) この大阪高裁平成六年八月三〇日判決（判例地方自治一三六号二一頁）だけでなく、東京地裁昭和六二年六月二九日判決（判例時報二二四八号五一頁）も、「法の規定に従った評価基準により、かつ、その適切な適用のもとにされたものである限り適法なものといえることができる。」とする。このほか、固定資産税評価基準の拘束力を認めた判決は多い。
- (14) 国家賠償に関するものとして、訟務月報二二卷九号一八〇七頁及訟務月報二三卷四号六七〇頁。課税処分取消について、訟務月報一九卷一三号二二二頁及二二〇頁。
- (15) 国家賠償を否定する説としては、松宮隆弁護士・山内一夫教授・宇賀克也教授が代表的である。占部裕典「課税処分を災る国家賠償訴訟の特殊性」、『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』所収。占部裕典教授は、必ずしも否定説に立っているわけではない。

い。

- (16) 民集四七卷四号二八六三頁。
- (17) 井上繁規・最高裁判所判例解説・法曹時報四六卷五号一〇一頁、北村和生「行政判例百選Ⅱ（第五版）」四五二頁。
- (18) 本件の第一審については、この文献（中山一）を参照し、第二審については、別途入手した判決の写しによる。
- (19) 「中山二」自治研究八六卷第三号一二〇頁。
- (20) 民集一五卷四号八五〇頁。
- (21) 民集九卷一四号二〇七〇頁。
- (22) 民集二七卷三六二九頁。
- (23) 最高裁判所昭和五七年二月二三日第三小法廷判決、民集三六卷二号一五四頁。
- (24) 固定資産税の実地調査は訓示規定であり、国家賠償請求は認められないものとして、岡子善信「固定資産の実地調査の法的位置づけと課題」地方税法四〇八条の解釈を中心として」税（二〇一〇年五月号一二頁）及同「地方税における税務上の過誤とその責任問題」国賠法の適用をめぐる法的問題を中心に」税（二〇〇九年五月号四頁）。